

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1163/2007-ICC

ATA/283/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 10 mai 2011**

**2<sup>e</sup> section**

dans la cause

**Madame P\_\_\_\_\_**

représentée par Me Giorgio Campa, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière  
administrative du 17 mai 2010 (DCCR/725/2010)**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne une procédure de rappel d'impôt et d'amende pour soustraction fiscale au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour la période 2001 à 2005.

2. Dans les déclarations fiscales qu'elle a remplies pour les périodes 2001-B à 2003, Madame P\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1948 (ci-après : la contribuable ou la recourante), a indiqué avoir exercé une activité lucrative salariée en qualité de réceptionniste au sein de l'établissement V\_\_\_\_\_, à Genève. Pour les années fiscales 2003 à 2005, elle a déclaré une activité indépendante en tant que commerçante, exploitant une entreprise individuelle dénommée « R\_\_\_\_\_, Mme P\_\_\_\_\_ ».

L'entreprise était inscrite au registre du commerce depuis le 18 juin 1997. Elle avait pour but le commerce de prêt-à-porter, gadgets, fourniture informatique, ainsi que la vente par correspondance et tous services dans ces domaines. Le 1<sup>er</sup> octobre 2002, l'inscription a été modifiée pour inclure la location de studios meublés.

3. Pour les années fiscales précitées, Mme P\_\_\_\_\_ a déclaré les revenus bruts suivants :

Année fiscale	2001-B	2002	2003	2004	2005
Salaire	61'750.-	62'766.-	31'973.-	0.-	0.-
Activité indépendante	0.-	0.-	perte 4'740.-	28'636.-	118'595.-

L'état des titres n'indiquait aucun compte, ni avoir bancaire. Dans ses déclarations 2004 et 2005, la contribuable a toutefois indiqué qu'un éventuel remboursement par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) pourrait lui être versé sur le compte UBS 240-214665.00R.

4. La taxation définitive établie par l'AFC sur la base des éléments indiqués par la contribuable se présentait en substance comme suit :

## ICC

Année fiscale	2001-B	2002	2003	2004	2005
Revenu imposable	47'135.-	47'427.-	54'509.-	10'767.-	112'670.-
Fortune imposable	0.-	0.-	0.-	73'843.-	20'633.-

---

Impôt dû	7'438,40	7'439,70	9'221,50	285,75	24'482,80
Date du bordereau	29.11.2002	18.07.2003	30.01.2006	13.02.2006	07.08.2006

**IFD**

Année fiscale	2001-B	2002	2003	2004	2005
Revenu imposable	51'200.-	52'000.-	56'800.-	0.-	116'300.-
Impôt dû	588,50	612,25	754,80	0.-	4'949,10
Date du bordereau	29.11.2002	18.07.2003	30.01.2006	13.02.2006	07.08.2006

5. Le 20 janvier 2006, l'AFC a informé Mme P\_\_\_\_\_ qu'elle ouvrait une procédure de rappel d'impôt ainsi qu'une procédure en soustraction d'impôt ICC et IFD pour les périodes fiscales 2001-B à 2003 en raison d'éléments de revenu et de fortune qui pourraient ne pas avoir été déclarés. La contribuable était invitée à se présenter dans les locaux de l'AFC le 3 février 2006.

6. Suite à l'entretien qui a eu lieu à cette dernière date, l'AFC a demandé à la contribuable de lui remettre un extrait du mouvement de son compte bancaire et de sa carte de crédit pour les années 2001 et 2002. L'AFC lui a également demandé de fournir le contrat de leasing du véhicule inscrit dans ses comptes, ainsi que les pièces justificatives et toute explication utile par rapport au poste « vêtements de scène » inscrit à hauteur de CHF 8'380,22 en 2001.

7. Le 24 février 2006, Mme P\_\_\_\_\_ a remis à l'AFC deux attestations relatives à son compte bancaire. Au 31 décembre 2001, ce compte affichait un solde positif de CHF 7'145,50 et au 31 décembre 2002, un solde positif de CHF 8'676,30. Elle a également fourni l'état du compte relatif à sa carte de crédit. Au 31 décembre 2001 et 2002, elle devait à la banque émettrice de la carte de crédit respectivement CHF 18'262,44 et CHF 6'449,14.

Les charges du poste vêtements de scène correspondaient à des vêtements qu'elle avait dessinés et fait fabriquer « en prévision pour les cabarets ». Ces vêtements n'avaient jamais été vendus. Par oubli, ils n'avaient pas été inscrits dans le stock, mais apparaîtraient dans l'exercice 2005 avec leur amortissement.

8. L'AFC a informé Mme P\_\_\_\_\_ le 17 mars 2006 n'avoir pas reçu les pièces relatives aux mouvements de sa carte de crédit pour les années 2001 et 2002. Un délai au 8 avril 2006 lui était imparti à cet effet.

9. La contribuable a remis à l'AFC les pièces demandées le 22 mars 2006. Durant l'année 2001, elle avait crédité son compte d'un montant de

---

CHF 92'931,40 et durant l'année 2002 d'une somme de CHF 85'977.-. De nombreux achats de vêtement, bijoux et fourrures avaient été effectués au moyen de sa carte de crédit en 2001 et en 2002, dont notamment CHF 6'494.-, CHF 1'632.-, CHF 2'500.-, CHF 4'774,90, CHF 1'890.-, CHF 2'000.- et CHF 3'902,60 pour des vêtements ; CHF 6'400.-, CHF 1'820.-, CHF 7'300.-, CHF 3'700.- pour des bijoux ; CHF 2'965.-, CHF 3'200.- et CHF 1'070.- pour des fourrures.

10. Par courrier du 3 août 2006, l'AFC a invité Mme P\_\_\_\_\_ à se présenter dans ses locaux. A la suite de l'entretien qui s'est déroulé le 30 août 2006, l'AFC lui a demandé de fournir divers documents et informations, en particulier les relevés de sa carte de crédit pour l'année 2003, ainsi que le relevé du compte sur lequel les rentes de retraite de ses parents étaient versées.
11. En réponse, la contribuable a sollicité le 7 septembre 2006 un nouvel entretien avec l'AFC. Elle était une personne respectable, avait toujours acquitté ses impôts et se trouvait victime d'un harcèlement de la part de l'AFC.
12. Le 19 septembre 2006, l'AFC a accordé à Mme P\_\_\_\_\_ un entretien qui s'est déroulé le 17 octobre 2006.
13. Par courrier du 25 septembre 2006 dont copie a été communiquée au conseil de la contribuable, le procureur général a informé l'AFC que le ministère public avait ouvert au mois de juillet 2004 une procédure pour usure à l'encontre de Mme P\_\_\_\_\_. Celle-ci sous-louait des appartements à des prostituées en obtenant parfois des loyers très élevés, notamment par l'intermédiaire de son entreprise individuelle.

L'enquête pénale n'avait pas confirmé la prévention d'usure. Elle avait en revanche permis d'établir que Mme P\_\_\_\_\_ disposait de revenus d'origine peu claire, qu'elle affirmait provenir d'un héritage fait en Italie. Ces faits étant susceptibles d'intéresser l'AFC, le procureur général était prêt à mettre le dossier de la procédure pénale à sa disposition pour consultation et levée de copies, étant précisé que la procédure pénale avait été classée en raison de prévention insuffisante.

14. Le 6 octobre 2006, l'AFC a prié le procureur général de l'autoriser à prendre connaissance de la procédure pénale concernant Mme P\_\_\_\_\_ et à en lever copie.

La consultation du dossier pénal par l'AFC a fait apparaître les éléments suivants :

- pour la période du 31 décembre 2000 au 15 avril 2005, un montant total de CHF 1'204'761,50, dont CHF 979'892,50 en espèces, avait été versé sur le compte bancaire de la contribuable ;

- les versements intervenaient mensuellement, parfois plusieurs fois par mois ; la plupart totalisaient plusieurs milliers de francs ; certains comprenaient, en une seule opération, des sommes supérieures à CHF 10'000.-, l'un atteignant à lui seul CHF 23'000.- ;
- des achats pour un montant de CHF 374'898.- avaient été effectués durant la période considérée par la contribuable au moyen de sa carte de crédit ; l'analyse de ce montant par la police judiciaire révélait que cette somme n'était probablement pas compatible avec les rentrées provenant du salaire de Mme P\_\_\_\_\_, tendant ainsi à démontrer qu'elle bénéficiait de revenus annexes ne figurant sur aucun relevé bancaire ;
- des paiements à hauteur de CHF 265'000.- environ avaient été effectués par la contribuable ;
- une somme totale de CHF 62'400.- avait été versée par la contribuable à l'un de ses fils ;
- une somme de CHF 77'111.- avait été retirée en espèces par la contribuable ;
- les seuls actifs de l'entreprise commerciale exploitée par Mme P\_\_\_\_\_ étaient les liquidités déposées en caisse, en banque ou à la poste ; excepté les intérêts créditeurs, les loyers encaissés constituaient l'unique produit de la société ;
- entre 2000 et 2004, les loyers encaissés par la contribuable avaient diminué, passant de CHF 366'920.- à CHF 349'900.-. Dans le même temps, les loyers payés avaient passé de CHF 188'888.- à CHF 231'626.- ;
- en 2000, Mme P\_\_\_\_\_ avait encaissé de ses sous-locataires près du double de ce qu'elle avait payé aux différentes régies pour les mêmes appartements.

Dans le cadre de la procédure pénale ouverte à son encontre, Mme P\_\_\_\_\_ avait en outre tenu les propos suivants :

- le compte bancaire dont elle disposait était son compte personnel, lequel était totalement séparé de celui de son entreprise ;
- les nombreux versements en espèces effectués sur ce compte provenaient de la fortune héritée de ses parents, déposée auprès d'une banque en Italie ;
- au retour d'Italie, il lui était arrivé de verser sur son compte en Suisse plusieurs dizaines milliers de francs ; les justificatifs relatifs aux prélèvements opérés en Italie étaient en sa possession ;
- depuis le décès de ses parents, le compte bancaire en Italie était à son nom ;

- l'ensemble des dépenses effectuées au moyen de sa carte de crédit, soit CHF 375'000.-, avait été couvert par les avoirs dont elle bénéficiait en Italie ;
- elle était titulaire de 24 baux à loyer et sous louait 23 ou 24 appartements à des artistes de cabaret ;
- elle avait encaissé en l'an 2000 près du double de ce qu'elle avait payé aux différentes régies pour les appartements en question ;
- le revenu net provenant de ces sous-locations pouvait avoisiner CHF 39'000.- par mois.

Par lettre du 21 août 2006, Mme P\_\_\_\_\_ était revenue sur ses déclarations, en informant la juge d'instruction qu'elle n'était pas en possession des justificatifs relatifs aux versements qu'auraient effectués ses parents auprès de banques italiennes.

15. Mme P\_\_\_\_\_ a remis à l'AFC le 20 octobre 2006 les relevés de sa carte de crédit pour 2003. Ces documents indiquent que, durant l'année en question, la contribuable a versé sur ce compte un montant de CHF 44'422,80.
16. L'AFC a indiqué à Mme P\_\_\_\_\_ le 20 novembre 2006 que les procédures de rappel et de soustraction d'impôt ouvertes à son encontre au titre de l'ICC et de l'IFD étaient étendues aux périodes fiscales 2004 et 2005.
17. Le 11 décembre 2006, l'AFC a informé Mme P\_\_\_\_\_ que les procédures en rappel et soustraction d'impôt étaient terminées. En annexe étaient joints cinq bordereaux de rappel d'impôt pour l'ICC et cinq bordereaux de rappel d'impôt pour l'IFD. Les nouveaux éléments ressortant de ces bordereaux se présentaient comme suit :

#### **ICC**

Année fiscale	2001-B	2002	2003	2004	2005
Revenu imposable	242'805.-	262'992.-	207'509.-	232'727.-	200'035.-
Rappel d'impôt	55'766,05	61'864,75	42'986,80.-	59'757.-	25'259,45
Intérêts de retard	6'546,30.-	4'787,65.-	966,15	1'275,65	0.-

#### **IFD**

Année fiscale	2001-B	2002	2003	2004	2005
Revenu imposable	245'800.-	267'100.-	208'200.-	235'900.-	203'500.-

---

Rappel d'impôt	20'563,60	23'351,40	15'434,10.-	19'845,30.-	10'619,40.-
Intérêts de retard	2'941,75	2'406,50	418,65	656.-	0.-

L'AFC a par ailleurs infligé à Mme P\_\_\_\_\_ une amende pour soustraction d'impôt de CHF 245'634.- pour l'ICC et de CHF 89'813.- pour l'IFD. La contribuable n'ayant pu justifier la provenance de fonds importants qui avaient été crédités en espèces sur son compte bancaire, ceux-ci devaient être considérés comme du revenu imposable qui n'avait pas été déclaré. Les charges liées à son activité indépendante étaient rectifiées dans la mesure où elles n'étaient pas fiscalement déductibles ou l'étaient uniquement pour une certaine quotité. L'amende correspondait au montant de l'impôt soustrait.

18. Représentée par sa fiduciaire, Mme P\_\_\_\_\_ a formé réclamation le 9 janvier 2007 contre les bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD ainsi que contre les amendes. Les reprises effectuées au titre de revenu crédité sur son compte bancaire, soit CHF 158'000.- pour 2001, CHF 159'800.- pour 2002, CHF 149'500.- pour 2003, CHF 215'900.- pour 2004 et CHF 121'442.- pour 2005 concernaient des revenus utilisés pour la gestion des paiements de son entourage proche, notamment de ses deux fils, de sa belle-fille et surtout de son père, décédé, le 4 septembre 2002 et de sa mère, décédée le 16 janvier 2006.

Ces personnes confiaient à Mme P\_\_\_\_\_ une partie de leurs propres revenus pour alimenter son compte bancaire. Ses parents, domiciliés en Italie, accomplissaient fréquemment de très longs séjours en Suisse, à l'occasion desquels ils remettaient à leur fille les montants nécessaires à leur entretien et leurs dépenses courantes. Ces montants provenaient soit de leurs économies, soit de la rente vieillesse qu'ils percevaient de l'Etat italien. Les montants considérés ne pouvaient constituer des revenus imposables. La réclamation précisait que les autres reprises n'étaient pas contestées.

19. L'AFC a rejeté les réclamations le 21 février 2007. Tout au long de la procédure de rappel d'impôt, l'AFC avait eu plusieurs entretiens avec Mme P\_\_\_\_\_, sans qu'aucune justification étayée de l'origine des fonds dont elle disposait n'ait jamais été fournie. Son attitude avait été le plus souvent contradictoire. Elle avait mentionné l'épargne dont ses parents disposaient, puis un héritage, et enfin un bonus dont son père aurait bénéficié lors de sa retraite, sans avoir présenté aucune déclaration fiscale, ni aucun relevé de compte à l'appui de ses affirmations.

L'activité indépendante qu'exerçait Mme P\_\_\_\_\_ laissait également subsister de forts soupçons que celle-ci dépasse la simple sous-location de chambres, dans la mesure où elle avait révélé rendre certains services à des

locataires qu'elle connaissait bien. Cet état de fait était corroboré par certaines dépenses difficilement explicables dans le cadre de l'activité déclarée. En l'absence d'éléments nouveaux, l'AFC maintenait que, compte tenu des forts soupçons, les sommes imposées avaient été acquises dans le cadre d'une activité lucrative. La contribuable n'ayant formulé aucun grief contre les amendes, il y avait lieu d'en maintenir la quotité dans la mesure où les reprises étaient justifiées.

20. Le 15 mars 2007, Mme P\_\_\_\_\_ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, d'une part, et auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, d'autre part - toutes deux devenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même remplacée le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance -, en concluant à l'annulation des bordereaux de rappel d'impôt ICC et IFD et des amendes.

Elle avait fourni toutes les explications utiles lors du contrôle effectué, même si malheureusement certaines preuves matérielles n'avaient pu être présentées, compte tenu du décès de son père et de sa mère. Elle ne disposait pas des montants réclamés par l'AFC et insistait sur le fait que le compte courant dont elle disposait était utilisé comme un compte de gestion en faveur de tiers proches et absolument pas pour y déposer des montants provenant de revenus non déclarés au fisc. Elle demandait d'être auditionnée pour que toute la lumière soit faite. Aucune pièce n'était produite à l'appui des recours.

21. L'AFC a conclu le 4 février 2008 au rejet des recours. La contribuable n'avait formé sa réclamation que contre les reprises concernant les montants crédités sur son compte bancaire. Elle ne faisait état d'aucun élément pertinent tendant à démontrer que les montants réclamés seraient injustifiés. Ni dans le cadre de la réclamation pas plus que dans ses recours, elle n'avait été en mesure d'expliquer les rentrées d'argent litigieuses. Elle se trouvait manifestement dans l'incapacité de justifier la provenance des fonds qui lui avaient permis de mener le train de vie élevé tel qu'il ressortait de ses dépenses.

22. Par décision du 17 mai 2010 notifiée le 21 suivant, la commission a rejeté les recours et mis un émolument de CHF 3'500.- à la charge de Mme P\_\_\_\_\_, après avoir joint les procédures concernant les rappels d'impôt et les amendes ICC et IFD.

Les recours n'étaient recevables qu'en tant qu'ils portaient sur les reprises de CHF 158'000.- pour 2001, CHF 159'800.- pour 2002, CHF 149'500.- pour 2003, CHF 215'900.- pour 2004 et CHF 121'442.- pour 2005, et la quotité des amendes. La recourante n'avait en effet contesté ni l'ouverture des procédures en rappel et en soustraction d'impôt, ni les amendes dans leur principe. On pouvait toutefois inférer que la contestation des reprises auxquelles avait procédé l'AFC contenait la contestation implicite d'une partie des reprises et des amendes.



Pour le surplus, il n'y avait pas lieu d'entendre l'intéressée, l'état de fait ressortant clairement du dossier et celle-ci ayant pu se déterminer sur l'ensemble des points litigieux. On ne voyait pas quelles preuves pourraient être fournies par voie d'audition qui n'auraient pu être remises en annexe au recours ou lors des entretiens qu'elle avait eus avec l'AFC.

Après avoir indiqué les principes qui entouraient la déclaration, la taxation du revenu ICC et IFD ainsi que les règles relatives au fardeau de la preuve, la commission a souligné que la contribuable n'avait fait état ni du compte bancaire concerné par le rappel d'impôt, ni des montants versés sur celui-ci. Elle avait uniquement tenté de justifier la provenance des fonds litigieux, sans remettre en cause le fait que ceux-ci n'avaient pas été déclarés. Dans le cadre de la procédure pénale, il avait été établi qu'une somme de CHF 979'892,50 avait été versée en espèces sur son compte bancaire. Alors que la justification de l'origine de ces fonds lui incombait, aucune pièce probante susceptible d'étayer les allégations de la contribuable n'avait été produite. Au vu des éléments ressortant du dossier, il était manifeste que la comptabilité des résultats de l'entreprise de la recourante ne reflétait pas les revenus réellement réalisés. Celle-ci ayant disposé de sommes dont elle n'était pas parvenue à prouver l'origine, le rappel d'impôt était justifié. Tant les reprises d'impôt que les amendes prononcées au titre de l'ICC et de l'IFD devaient être confirmées, la commission n'ayant aucun doute quant au fait que, pour les années fiscales en cause, la recourante était consciente qu'elle cachait une partie importante de ses revenus.

23. Par écriture du 24 juin 2010, complétée le 3 août 2010 et accompagnée de pièces non produites antérieurement, Mme P\_\_\_\_\_ a formé recours devant le Tribunal administratif, devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée, des décisions de rappel d'impôt ICC et IFD ainsi que des amendes, sous suite de frais et dépens.

Les éléments de preuve auxquels s'était référée l'AFC pour procéder aux rappels d'impôt avaient été recueillis d'une manière contraire au droit et étaient viciés formellement. Les bordereaux litigieux reposaient essentiellement, pour ne pas dire exclusivement, sur les pièces prélevées dans le dossier de procédure pénale diligentée à l'encontre de la recourante. La mise à disposition du dossier pénal à l'AFC constituait une violation évidente du secret de fonction, aucune disposition légale ne prévoyant l'entraide entre les autorités de poursuite pénale et l'AFC. La lettre par laquelle le procureur général avait invité l'AFC à consulter le dossier pénal ne lui avait pas été communiquée. Aucune décision formelle ne semblait avoir été prise en ce sens, ni ne lui avait été notifiée et elle n'avait pas eu la possibilité d'exercer un recours.

Les bordereaux de rappel d'impôt étaient viciés matériellement. Ils ne portaient nullement sur ses revenus, mais sur des montants qui lui avaient été remis par des proches. Les montants en cause provenaient des revenus de ces personnes, qu'elle gérait en vue du paiement de leurs charges personnelles. Étaient ainsi assumés par ses soins le paiement des charges personnelles de ses deux fils, de sa belle-fille et de ses parents. Les multiples achats qu'elle avait effectués dans des boutiques de mode prestigieuses n'étaient pas personnels. Ils avaient été faits pour le compte de danseuses du V\_\_\_\_\_, ces dernières remboursant ensuite le montant des factures libellées à leur nom. Le classement de la procédure pénale permettait de démentir l'accusation de lucre dont elle aurait fait preuve dans la gestion de son entreprise de sous-location d'appartements.

24. Le 13 juillet 2010, la commission a déposé son dossier et indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

25. Les pièces produites par la recourante ont été consultées par l'AFC le 7 septembre 2010. Le 12 novembre 2010, l'AFC a conclu au rejet du recours.

En raison des doutes qu'elle avait éprouvés quant à l'exercice par la contribuable d'une activité indépendante et quant à des éléments de revenu et de fortune non déclarés à compter de 2001, l'AFC avait ouvert une procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale. La contribuable s'était montrée récalcitrante quant à la production de certains documents, notamment lors des entretiens qu'elle avait eus avec l'AFC. La lettre du procureur général du 25 septembre 2006 n'avait fait que confirmer la raison d'être de la procédure en rappel d'impôt et en soustraction fiscale en mettant à disposition le dossier pénal concernant la contribuable. Dès lors que la procédure pénale, indépendamment du classement auquel elle avait conduit, laissait apparaître un doute d'imposition incomplète, le procureur général était tenu d'en faire état. La recourante prétendait de manière manifestement arbitraire que les autorités pénales n'auraient pas le droit de signaler les cas d'imposition incomplète, en prétextant le secret de l'instruction.

Sur le fond, seules les reprises de CHF 158'000.- pour 2001, CHF 159'800.- pour 2002, CHF 149'500.- pour 2003, CHF 215'900.- pour 2004 et CHF 121'442.- pour 2005 donnaient lieu à contestation, de même que les amendes. L'ensemble des autres reprises, non visé par la procédure, était entré en force et devenu définitif. La recourante n'avait pas été en mesure d'expliquer les importantes rentrées d'argent sur son compte bancaire, persistant tout au long de la procédure à ne fournir aucune explication. Les allégations relatives à la prise en charge par la recourante des dépenses de ses enfants, tous deux majeurs, mariés et autonomes sur le plan financier, de même que celle de ses parents, ne résistaient pas à l'examen. Les nouvelles pièces produites par la recourante s'avéraient soit dépourvues de pertinence, soient ne permettaient nullement d'expliquer les importantes rentrées d'argent sur son compte bancaire.

26. Le 15 novembre 2010, le jugé délégué a informé les parties qu'un délai au 26 novembre 2010 leur était accordé pour formuler toute requête complémentaire. Passé cette date, la cause serait gardée à juger.
27. Le 30 novembre 2010, la recourante a requis de pouvoir déposer une liste de témoins pour faire entendre des artistes du V\_\_\_\_\_ ainsi que sa belle-fille.
28. Une audience de comparution personnelle a été appointée et les parties ont été entendues le 17 février 2011. La recourante a indiqué avoir travaillé au service du V\_\_\_\_\_ de 1995 à 2003 où elle s'occupait du vestiaire et de l'accueil de la clientèle. Depuis 2000 et durant la période couverte par la procédure en rappel d'impôt, elle exploitait une entreprise de location d'appartements en faveur des artistes employées par le V\_\_\_\_\_. Outre les comptes de pertes et profits, elle ne tenait pas de comptabilité pour cette activité, son ex-compagnon s'occupant de tout.

Elle disposait de trois comptes bancaires, soit un compte personnel et deux comptes d'épargne. L'un de ces comptes d'épargne recevait tous les mois des versements faits par ses enfants, en faveur de ses petits-enfants. Elle s'occupait des paiements de ses enfants comme cela se passe usuellement en Italie. L'autre compte d'épargne était alimenté par l'argent que les parents de la recourante lui fournissaient chaque mois à l'occasion des séjours qu'ils accomplissaient à Genève. Tous les mois, elle se rendait avec eux en voiture dans le Piémont pour percevoir leur rente vieillesse avant de revenir avec cette somme en espèces à Genève.

La recourante a précisé avoir produit pour la première fois devant la chambre administrative les relevés de son compte personnel pour la période objet de la procédure. Sur question du juge délégué, le conseil de la recourante a confirmé que ces relevés avaient été systématiquement caviardés s'agissant du solde du compte d'une part et des montants portés mensuellement au crédit du compte d'autre part. Cette manière de procéder avait été choisie en lien avec le grief concernant la mise à l'écart des éléments en provenance de la procédure pénale, ces derniers ayant, selon la recourante, été obtenus d'une manière illicite.

La recourante a précisé qu'elle s'occupait à l'époque de la gestion des fonds de ses enfants en raison de la détérioration de la situation conjugale de l'un de ses fils, lequel avait peur de se faire déposséder de ses fonds par son épouse.

L'AFC a indiqué qu'à l'époque des faits, la recourante gérait entre 19 et 24 studios et appartements. A teneur des relevés bancaires concernant l'un des fils de cette dernière, il n'existait pas de corrélation entre les montants prélevés sur ce compte et la gestion par la contribuable de sa relation bancaire ni dans les montants, ni dans les dates. Il était par ailleurs étonnant qu'entre 2000 et 2003, alors qu'elle travaillait à plein temps au V\_\_\_\_\_, la recourante ait pu

simultanément assurer la gestion d'un nombre non négligeable de logements, tout en prenant parallèlement en charge la gestion financière et l'entretien de ses parents et de ses enfants. Les factures produites par la recourante pour l'achat de vêtements de luxe concernaient la période 1999-2000, aucune n'ayant été produite pour la période visée par le rappel d'impôt.

La recourante a relevé que l'ensemble des justificatifs concernant les frais d'habillement et de coiffeur des artistes du V\_\_\_\_\_ avait été descendu dans sa cave, où ils avaient été détruits par une inondation.

Pour l'AFC, même en prenant en compte les factures produites par la recourante, la réalité des montants objet de la procédure restait très éloignée. En prenant en considération les éléments avancés par la recourante, déduction faite des charges de sous-location, un revenu net de CHF 26'600.- par mois au moins devait être retenu. Le caviardage des pièces bancaires produites par la recourante démontrait la volonté de cette dernière de cacher certains éléments au fisc.

A l'issue de l'audience, un délai a été imparti à la recourante pour produire toute pièce complémentaire en lien avec le litige et, en particulier, avec l'inondation évoquée en cours d'audience. Un autre délai a été imparti aux parties pour se déterminer sur les éléments contenus dans le procès-verbal d'audience et sur les suites de la procédure.

29. Le 2 mars 2011, la recourante a produit un chargé de pièces complémentaire. Ce chargé comprend une attestation et un avis de l'agence immobilière qui régit l'appartement de Mme P\_\_\_\_\_ et atteste qu'une inondation a eu lieu dans les caves de l'immeuble où elle loge le 13 juin 2007. Il contient également une copie de la facture de l'entreprise intervenue sur les lieux.
30. Les parties ont fait connaître leur détermination après comparution personnelle par écriture du 18 mars 2011.

La recourante a persisté dans ses conclusions tendant à l'ouverture d'enquêtes. Sans contester le fait que les pièces qu'elle avait produites relativement aux achats effectués pour le compte des danseuses ne concernaient pas la période fiscale pertinente, elle a indiqué que les justificatifs concernant les preuves en question avaient été détruits lors de l'inondation de sa cave. Elle n'était donc plus en mesure d'apporter de preuve documentaire portant sur cette période. Seules des preuves testimoniales permettaient de démontrer la réalité des avances consenties aux danseuses du V\_\_\_\_\_ et ensuite remboursées par la recourante. Deux anciennes danseuses pourraient confirmer que la recourante accompagnait les artistes du V\_\_\_\_\_ lors de leurs achats de vêtements de luxe. L'audition de son ancienne belle fille permettrait d'établir que, chaque mois, elle-même et son mari remettaient l'essentiel de leur salaire à la recourante pour que celle-ci procède au règlement de leurs charges personnelles. De même, l'audition

pourrait confirmer qu'elle s'occupait entièrement de ses père et mère et que ces derniers lui remettaient les fonds nécessaires à leur entretien. Elle ne pouvait tolérer que l'AFC prétende que le fait d'avoir produit des relevés bancaires caviardés tendait à démontrer la volonté de cacher certains éléments au fisc. L'AFC connaissait le détail des montants crédités sur son compte pour avoir eu un accès aussi large qu'illicite à la procédure pénale ouverte à son encontre. Elle n'entendait nullement cacher au fisc ce que celui-ci connaissait déjà, l'autorité pénale n'ayant pas été conçue pour intervenir comme le bras armé du fisc.

Pour l'AFC, aucun élément pertinent et probant quant à l'origine des montants versés sur le compte bancaire de la recourante n'était ressorti de l'audience. La recourante n'était toujours pas parvenue à justifier l'origine des sommes litigieuses. Aucune corrélation ni dans les montants, ni dans les dates n'avait été établie entre les montants prélevés sur son compte bancaire et la prétendue gestion de fonds qui lui auraient été remis par ses proches ou par les danseuses du V\_\_\_\_\_. Aucune preuve n'avait été rapportée au sujet de la prétendue gestion des paiements et des achats de nature alimentaire et vestimentaire en faveur de ses enfants. Les mouvements de fonds très substantiels intervenus sur son compte mis en évidence lors de l'audience n'avaient fait l'objet d'aucune explication plausible, la recourante n'ayant pas établi que les entrées sur ses comptes d'épargne ne provenaient pas d'elle-même. De même, elle n'avait apporté aucune preuve au sujet de la gestion des fonds de ses parents. Tout en soulignant que ces derniers ne disposaient pas de fortune en Italie et qu'ils n'avaient pas laissé d'héritage, elle prétendait dans le même temps qu'ils alimentaient régulièrement son compte bancaire. Alors que devant le juge d'instruction, elle avait affirmé disposer d'un compte bancaire en Italie, elle avait prétendu lors de l'audience de comparution personnelle ne disposer d'aucun compte de ce genre. Le calcul opéré lors de l'audience relativement aux logements que la recourante sous-louait démontrait que celle-ci avait réalisé un bénéfice net d'au moins CHF 319'200.- par an. Compte tenu du montant des charges admis par la recourante, les reprises opérées par l'AFC apparaissaient très modérées. L'AFC a persisté dans les motifs et les conclusions tendant au rejet du recours.

31. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de l'ancienne loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010).
3. a. La recourante conclut à ce que des enquêtes soient ouvertes et que deux anciennes danseuses du V\_\_\_\_\_, ainsi que l'ex-épouse de son fils soient auditionnées.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_383/2010 du 11 avril 2011 consid. 2.1 et les références citées). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_428/2010 du 14 avril 2011 consid. 3.1 ; ATA/104/2011 du 15 février 2011 consid. 3 ; ATA/859/2010 du 7 décembre 2010 consid. 4 et les autres références citées). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les faits, griefs et moyens de preuve invoqués par les parties. Il suffit que le juge discute ceux qui lui paraissent pertinents pour l'issue du litige (Arrêt du Tribunal fédéral 8C\_666/2010 du 5 avril 2011 consid. 4.2 ; ATF 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; ATA/203/2011 du 29 mars 2011 consid. 3).

b. En l'occurrence la recourante a bénéficié, à sa demande lors du dépôt du recours, d'un délai complémentaire d'un mois pour compléter ses écritures et étoffer son chargé de pièces. Elle a par la suite été longuement auditionnée par la chambre administrative lors de l'audience de comparution personnelle des parties. A l'issue de cette audience, un délai lui a été accordé pour produire des pièces complémentaires. Les parties ont ensuite bénéficié d'un délai pour faire connaître leur détermination au sujet des éléments recueillis lors de l'audience précitée.

Compte tenu des mesures ordonnées par la chambre administrative, il n'apparaît pas nécessaire, au vu de la nature des faits et des questions juridiques à résoudre, d'ordonner d'autres actes d'instruction, la chambre de céans étant en

mesure de juger en connaissance de cause au vu des écritures, des déclarations et des pièces produites par les parties. La description pour le moins détaillée du contenu des témoignages que requiert la recourante contenue dans sa détermination du 18 mars 2011 correspond par ailleurs en tous points à l'argumentation que celle-ci a développée dans ses écritures, en sorte que l'audition des personnes concernées ne s'impose pas.

4. a. La recourante fait valoir un vice de forme au motif que l'AFC s'est indûment fondée sur le dossier pénal mis à sa disposition par le procureur général pour procéder au rappel d'impôt. En l'absence de norme permettant l'entraide entre l'instance pénale et l'administration, l'ouverture de la procédure pénale concernant la recourante à l'AFC consacrerait une violation de la loi et du secret de fonction, l'exploitation des moyens de preuve obtenus de manière illicite devant conduire à l'annulation de la décision attaquée. Dans son écriture complémentaire du 3 août 2010, elle allègue que l'invite adressée par le procureur général à l'AFC en vue d'accéder au dossier pénal ne lui aurait pas été communiquée et qu'elle n'aurait pas bénéficié de la faculté de former recours.
- b. Sous le titre « collaboration d'autres autorités », l'art. 112 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes communiquent, sur demande, tous renseignements nécessaires à l'application de la législation fiscale aux autorités chargées de son exécution. Elles peuvent spontanément signaler à celles-ci les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète.

L'art. 112 al. 1 LIFD reprend la clause antérieurement contenue à l'art. 90 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 (AIFD) concernant la perception d'un impôt fédéral direct. Il étend toutefois le champ d'application de cette dernière disposition en permettant aux autorités administratives et judiciaires de signaler spontanément aux autorités fiscales les cas potentiels d'imposition insuffisante dont elles ont connaissance. A teneur de l'art. 112 al. 1 LIFD, l'instance pénale est notamment tenue de donner accès au dossier d'une enquête sans que l'administration doive établir l'existence de soupçons concrets envers le contribuable en cause (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1998, p. 155). Les renseignements fournis doivent simplement être nécessaires à l'application de la loi fiscale, et pas seulement utiles pour la taxation des contribuables, comme le prévoyait déjà l'art. 90 al. 1 AIFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.406/1995 du 14 mars 1996, publié in RDAF 1997 II, p. 268 consid. 5a p. 273 et les autres références citées). Seuls sont libérés de l'obligation de donner des renseignements et des informations concernant les faits sur lesquels ils doivent garder le secret en vertu de dispositions légales spéciales les organes de la poste suisse et des établissements publics de crédit (art. 112 al. 3 LIFD ; M. ZWEIFEL, Artikel 112, in

---

M. ZWEIFEL/P. ATHANAS (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 82-222, 2<sup>ème</sup> éd.*, Bâle 2008, p. 149-151).

L'art. 39 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) contient une règle identique à l'art. 112 al. 1 LIFD (M. ZWEIFEL, Artikel 39, in M. ZWEIFEL/P. ATHANAS (éd.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden*, Bâle 1997, p. 478). Conformément au renvoi prévu par l'art. 72 al. 2 LHID, ladite règle est applicable au régime des impôts directs des cantons et des communes. Cette disposition prévoit en effet qu'à l'expiration du délai de huit ans durant lequel les cantons ont été tenus d'adapter, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1993, leur législation fiscale aux exigences de la LHID, le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (B. GREMINGER, Artikel 72, in ZWEIFEL/ATHANAS, op. cit., p. 742s.). Le régime de l'entraide fiscale repose ainsi, en droit cantonal, sur des bases comparables à celles du droit fédéral (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3<sup>ème</sup> éd., Bâle 2007, p. 448).

Les art. 112 al. 1 LIFD et 39 al. 3 LHID instituent un régime d'obligation unilatérale imposé aux autorités publiques suisses de renseigner les autorités fiscales. La doctrine qualifie ce régime d'aide obligatoire, lequel s'applique en particulier aux institutions judiciaires. Il a pour effet de conduire à la levée, par voie légale, du secret de fonction auquel les autorités publiques sont soumises dans le cas d'une procédure de taxation. L'autorité non fiscale est ainsi autorisée de par la loi à renseigner l'administration fiscale. Même lorsque cette dernière n'en fait pas elle-même la demande, les autorités visées par les art. 112 al. 1 LIFD et 39 al. 3 LHID sont libérées de leur secret de fonction lorsqu'elles constatent, dans l'exercice de leurs activités, que des contribuables auraient pu faire l'objet d'une imposition incomplète. Grâce à ces bases légales, l'autorité qui dénonce l'imposition incomplète à l'administration fiscale est protégée contre le grief de violation du secret de fonction que le contribuable pourrait élever contre elle (Y. NOËL, *L'entraide administrative nationale en matière fiscale*, in F. BELLANGER/T. TANQUEREL (éd.), *L'entraide administrative*, Zurich 2005, p. 110/112 et les références citées).

Conformément à la jurisprudence, il suffit que l'autorité fiscale établisse que les renseignements sollicités sont nécessaires à la bonne application de la loi au regard d'une situation ou d'une opération donnée, sans qu'elle doive établir l'existence préalable de soupçons concrets envers un contribuable déterminé avant même d'avoir eu connaissance des actes dont elle demande la communication (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.406/1995 du 14 mars 1996, publié in RDAF 1997 II, p. 268 consid. 5c p. 275).



c. En l'espèce, le procureur général a, par courrier du 25 septembre 2006, informé l'AFC de la procédure pénale diligentée contre la recourante. L'enquête pénale ayant révélé que cette dernière disposait de revenus de provenance peu claire, les faits en question étaient susceptibles d'intéresser l'AFC et le procureur général était prêt à mettre le dossier de la procédure pénale à disposition de l'AFC. L'AFC a donné suite à cette invite et pris connaissance du dossier pénal le 6 octobre 2006.

L'instance pénale visée par les art. 112 al. 1 LIFD et 39 al. 3 LHID ayant constaté des indices donnant à penser que l'imposition de la recourante aurait pu être incomplète, la collaboration entre l'autorité judiciaire et l'AFC s'inscrit pleinement dans le cadre tracé par ces dispositions. Tel est d'autant plus le cas qu'à l'époque où le procureur général a contacté l'AFC, la procédure en rappel d'impôt diligentée contre la contribuable était déjà en cours depuis plusieurs mois.

Partant, la recourante se plaint à tort de l'illégalité de la démarche d'une part et de la violation du secret de fonction d'autre part. Les arguments qu'elle fait valoir à ce sujet résistent d'autant moins à l'examen qu'elle les avance pour la première fois devant l'autorité de céans, près de quatre ans après les faits, alors même qu'elle était déjà représentée par un conseil à l'époque.

d. Dans le complément au recours qu'elle a déposé le 3 août 2010, la recourante se plaint, pour la première fois également, de n'avoir pas été informée de la mise à disposition de l'AFC du dossier pénal la concernant. Contrairement à ses affirmations, la lettre du procureur général du 25 septembre 2006 porte la mention expresse de sa communication au conseil alors chargé de la défense de ses intérêts. La recourante est d'autant moins fondée à soutenir que la transmission des pièces pénales utiles à l'AFC ne lui aurait pas été communiquée qu'elle produit elle-même ce document dans son chargé de pièces et qu'elle a par ailleurs pu se prononcer sur l'ensemble des éléments issus de la procédure pénale dont l'AFC a fait usage.

Quand bien même copie de la lettre qu'a adressée le procureur général à l'AFC le 25 septembre 2006 a été communiquée à son conseil, la recourante ne s'est plainte ni devant cette autorité, ni devant l'AFC, ni au cours de la procédure de réclamation qu'elle a entamée, pas plus que devant la commission des prétendues illégalités qu'elle avance dans le complément à son recours. S'il est certes exact que la lettre précitée n'indique pas la voie et le délai de recours, le droit de la recourante d'être entendue n'a pas été violé pour autant. La chambre, qui dispose en l'occurrence d'un pouvoir d'examen entier, a en effet pris position sur le sujet et démontré que les conditions entourant la transmission des documents issus de la procédure pénale à l'AFC ont été intégralement remplies, ce qui suffit à assurer le respect du droit d'être entendu au sens des principes dégagés par la jurisprudence (ATA/220/2011 du 5 avril 2011 consid. 5 et les références citées). Le grief doit par conséquent être rejeté.

5. a. La recourante invoque un vice de fond, en tant que les fonds taxés par l'AFC au titre des rappels d'impôt qui lui ont été notifiés ne constituent nullement des revenus imposables.

b. Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature. Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail (art. 17 al. LIFD). Sont également imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD).

Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 123, p. 411). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment l'ensemble des éléments du revenu et du bénéfice (art. 124 al. 2 LIFD). Les personnes physiques doivent joindre à leur déclaration notamment l'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes (art. 125 al. 1 LIFD). Celles dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.

c. A l'époque des faits, la taxation sur le revenu des personnes salariées et des indépendants au titre de l'ICC était régie par les art. 1 à 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) (LIPP-IV), du 22 septembre 2000. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur ultérieurement. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur, en sorte que la LIPP-IV demeure applicable au cas d'espèce (ATA/445/2010 du 29 juin 2010 consid. 2 et les références citées).

Comme l'a relevé la commission, la teneur des dispositions topiques de droit cantonal, soit les art. 1, 2 et 3 al. 1 LIPP-IV est identique aux articles précités de la LIFD. Les principes jurisprudentiels applicables au cas d'espèce sont en outre identiques pour l'ICC et l'IFD. Les griefs que forme la recourante au sujet

du rappel d'impôt ICC et IFD seront par conséquent examinés à l'aune des mêmes principes.

d. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6<sup>ème</sup> éd., Zurich 2002, p. 416 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il ne dispose pas d'autres revenus que ceux annoncés (RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses propres allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, publié in RDAF 2009 II p. 489).

Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (RIVIER, *op. cit.*, p. 139 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *op. cit.*, p. 403s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2).

6. a. En l'occurrence, il sied de relever en premier lieu que la recourante n'a pas déclaré à l'AFC les comptes bancaires visés par la procédure de rappel d'impôt. Ceux-ci ne sont apparus que dans le cadre des éléments mis à jour par la procédure pénale. Devant la chambre, elle a en deuxième lieu refusé de remettre la version intégrale des relevés bancaires qu'elle a elle-même produits, admettant avoir délibérément caviardé les montants crédités sur ces derniers durant l'entier de la période visée par le rappel d'impôt, de manière à ne laisser apparaître que les postes portés au débit de son compte. L'essentiel du litige, selon la présentation qu'en fait la recourante, devrait ainsi mettre en cause les dépenses qu'elle a assumées au profit de tiers, alors que la procédure de rappel d'impôt concerne, à l'inverse, des revenus non déclarés et leur origine.

Les éléments mis à jour suite aux investigations menées par l'AFC révèlent, en troisième lieu, qu'une somme de CHF 1'204'761,50, dont CHF 979'892,50 en espèces, a été versée sur le compte bancaire de la contribuable durant la période du 31 décembre 2000 au 15 avril 2005. Les reprises de revenu taxable issues de la procédure de rappel d'impôt couvrant les exercices fiscaux 2001-B à 2005 s'élèvent, au total, à CHF 804'642.- (soit CHF 158'000.- pour 2001, CHF 159'800.- pour 2002, CHF 149'500.- pour 2003, CHF 215'900.- pour 2004 et CHF 121'442.- pour 2005).

L'AFC est parvenue à ce montant en reprenant le détail des revenus réalisés par la contribuable en fonction notamment des éléments mis à jour dans le cadre de la procédure pénale ouverte à l'encontre de cette dernière. Comme l'a relevé la commission, les pièces versées par l'AFC au dossier démontrant l'existence de sommes non déclarées sont incontestables.

b. La recourante ne remet pas en cause la réalité de ces chiffres. Pour s'opposer aux reprises fiscales qui en découlent elle fait valoir, d'une part, des achats de vêtements et de bijoux qu'elle aurait effectués en faveur de danseuses du V\_\_\_\_. Elle se réfère, d'autre part, aux sommes qu'elle aurait consacrées à l'entretien et au paiement des charges courantes de ses enfants. Elle allègue aussi les frais auxquels elle a été confrontée lors des séjours que ses parents ont accomplis à Genève. Les montants nécessaires à l'ensemble des dépenses précitées proviendraient des sommes remises à la recourante par les danseuses du V\_\_\_\_, par ses enfants et par ses parents et ne sauraient, partant, constituer des revenus imposables.

c. A l'appui des dépenses qu'elle prétend avoir effectuées au profit de danseuses du V\_\_\_\_ et pour lesquelles elle aurait ensuite obtenu un remboursement de ces dernières, la recourante a produit plusieurs factures éparées émanant de boutiques installées à Genève.

Un nombre non négligeable de ces factures n'est pas daté, ce qui ne permet pas de les mettre en lien avec la période fiscale visée par les rappels d'impôt. De surcroît, aucun de ces documents n'indique, d'une manière ou d'une autre, avoir été honoré au moyen de fonds appartenant à la recourante. Celle-ci n'a pas non plus prouvé que des versements effectués sur son compte bancaire pourraient concerner d'éventuels remboursements d'achats de vêtements au profit de tiers durant les années 2001 à 2005.

Parmi les factures qui portent une date, la plus récente remonte au mois de mai 2000. La plupart des autres indique l'année 1999, soit une période dépourvue de pertinence pour le présent litige, en tant qu'elles ont été établies à des dates qui ne correspondent pas aux exercices fiscaux 2001-B à 2005. La déclaration fiscale 2001-B qui a servi de point de départ à la procédure de rappel d'impôt concerne en effet les revenus réalisés par la recourante durant l'année 2001, à l'exclusion

des revenus antérieurs. Il faut dans ces conditions constater que la recourante n'a pas produit de pièce probante susceptible d'étayer ses allégations.

Au cours de l'audience de comparution personnelle, la recourante a indiqué ne disposer d'aucun justificatif concernant les frais d'habillement et de coiffeur des artistes du V\_\_\_\_\_ pour la période en cause, en raison d'une inondation survenue dans sa cave. Les pièces qu'elle a produites à l'issue de l'audience révèlent qu'un incident s'est effectivement produit le 13 juin 2007 dans les caves de l'immeuble où elle habite. La recourante n'indique cependant pas qu'elle aurait subi un dommage d'une gravité telle que les biens entreposés dans sa cave auraient été endommagés. Aucun avis de sinistre signalé à son assureur responsabilité civile n'est mentionné, alors même que la facture de l'entreprise de plomberie fait état d'une intervention mineure, qui précise que diverses caves ont été simplement mouillées.

Elle n'explique pas non plus pourquoi elle a été en mesure de produire plusieurs factures concernant la période 1999-2000, alors que le 13 juin 2007, la procédure de rappel d'impôt la concernant était déjà clôturée sans qu'elle ait remis le moindre justificatif probant en lien avec les éléments de fait auxquels elle se réfère.

d. La recourante se réfère à des dépenses qu'elle aurait effectuées en faveur de ses enfants, ces derniers lui ayant remis les montants nécessaires. Elle ne produit toutefois aucun justificatif susceptible d'étayer cette allégation. Dans sa réclamation du 9 janvier 2007, elle affirmait disposer de documents bancaires justifiant des retraits et des transferts relatifs aux montants prétendument versés par ses proches.

Les relevés bancaires qu'a produits la recourante devant la chambre concernant ses deux fils et l'une de ses belles-filles pour l'année 2000 sont dépourvus de pertinence, en tant qu'ils concernent eux aussi une période fiscale qui n'est pas couverte par la procédure de rappel d'impôt objet du litige. Les relevés bancaires concernant le compte de la recourante couvrant les années 2001 à 2005 ont pour leur part été abondamment caviardés par cette dernière. Outre leur caractère manifestement incomplet, ces documents ne permettent pas d'établir l'importance des mouvements de crédit et de débit, pas plus que l'origine ni l'affectation des opérations auxquelles elle se réfère. La recourante ne produit en particulier aucun ordre permanent, aucun ordre ou bulletin de paiement ni aucune explication chiffrée ou documentée relative aux dépenses auxquelles elle se réfère. Il en va de même en ce qui concerne les relevés bancaires de l'un de ses fils et de l'une de ses belles-filles. Ces documents ne permettent aucunement d'établir l'origine ou la destination réelle des opérations qu'ils concernent.

Parallèlement, alors que les éléments issus des perquisitions ordonnées durant la procédure pénale démontrent que des versements totalisant plusieurs

milliers de francs, certains comprenant, en une seule opération, des sommes supérieures à CHF 10'000.- ont été opérés sur le compte de la recourante, celle-ci ne fournit aucune explication plausible au sujet de l'origine de ces montants. De même, elle ne conteste pas l'affirmation faite par l'AFC lors de l'audience de comparution personnelle selon laquelle les revenus nets issus de la sous-location d'appartements et de studios à laquelle elle s'est livrée durant la période considérée ont généré environ CHF 26'600.- par mois, le chiffre d'affaires issu de son activité de location de logements s'étant élevé à CHF 50'000.- mensuels.

Ainsi que l'a jugé la commission, il y a lieu d'admettre qu'en l'absence de preuves suffisantes, l'AFC était fondée à maintenir les bordereaux de rappel d'impôt au terme de la procédure de réclamation.

e. S'agissant des frais liés à la présence de ses parents à Genève, la recourante affirme avoir assumé les dépenses y relatives sur la base des montants qui lui auraient été remis en espèces.

Le père de la recourante étant décédé le 4 septembre 2002, l'éventuel entretien que celle-ci aurait assumé en sa faveur ne couvre qu'une petite partie des années visées par la procédure de rappel d'impôt. Les déclarations de la recourante relatives à la situation patrimoniale de ses parents sont pour le surplus contradictoires et lacunaires.

Ainsi, après avoir affirmé le 22 mars 2006, lors de son audition par la police judiciaire, disposer d'un compte et d'avoirs en Italie provenant de la fortune héritée de ses parents et disposer de justificatifs à ce sujet, la recourante est ensuite revenue sur ses déclarations. Par courrier du 21 août 2006, son mandataire indiquait qu'elle n'était pas en possession de justificatifs concernant les prélèvements qu'auraient effectués ses parents auprès de banques italiennes. A la question relative à l'héritage de ses parents, elle n'a apporté aucune réponse probante, refusant systématiquement d'indiquer le moindre élément relatif à d'éventuels montants reçus de ses parents. Aussi est-ce à bon droit que la commission a retenu qu'aucune preuve matérielle n'a été produite.

A l'appui de son recours devant la chambre, la recourante a produit diverses pièces, dont certaines sont illisibles, en lien avec la situation financière de son père et de sa mère. Pour remonter à 1979 s'agissant de la pension que le père de la recourante a perçue de son employeur en Italie et à 1946 pour ce qui concerne la rente d'ancienne combattante de sa mère, ces documents sont étrangers au litige et, partant, irrelevants. Ils ne permettent aucunement d'établir la situation patrimoniale des parents de la recourante, pas plus que les mouvements de fonds dont celle-ci prétend avoir bénéficié. De même, on ne saurait déduire de ces documents une quelconque participation des parents de la recourante à leur entretien lors de leurs séjours à Genève.

f. Au vu de ce qui précède, l'AFC a démontré l'existence de montants considérables, constitutifs de revenus que la recourante n'a pas déclarés durant les exercices fiscaux 2001-B à 2005. Non seulement les éléments dont elle se prévaut, pour concerner de prétendues dépenses auxquelles elle allègue avoir été confrontée durant la période considérée, sont inadéquats pour justifier la provenance des fonds en question, mais de surcroît la recourante a reconnu avoir délibérément caviardé les rubriques de ses relevés bancaires relatifs à l'état de son compte et aux montants crédités sur celui-ci. Elle n'a, partant, fourni aucune justification étayée de l'origine des fonds crédités sur son compte bancaire.

Compte tenu de ces éléments, la recourante a failli à assumer le fardeau de la preuve qui lui incombait conformément à la jurisprudence. Comme l'a admis la commission, en présence d'éléments concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, l'AFC était légitimée à effectuer les reprises en cause.

7. a. La recourante conclut à l'annulation des amendes qui lui ont été infligées au titre de la soustraction de l'impôt ICC et IFD. Pour toute argumentation, elle fait valoir le caractère manifestement insoutenable des amendes, compte tenu du recours à des preuves recueillies, selon elle, de façon contraire au droit par l'AFC.
- b. Selon l'art. 65 al. 1 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 LPA).

L'exigence de motivation prévue à l'art. 65 al. 2 LPA a pour but de permettre à la juridiction administrative de déterminer l'objet du litige qui lui est soumis et de donner l'occasion à la partie intimée de répondre aux griefs formulés à son encontre. Elle signifie que l'auteur du recours doit expliquer en quoi et pourquoi il s'en prend à la décision litigieuse. Il ne suffit pas, par exemple, d'affirmer qu'une amende administrative est injustifiée sans expliquer la raison de ce grief, ou de reprocher simplement à une décision de constituer un excès du pouvoir d'appréciation de l'autorité qui l'a rendue. La motivation doit être en relation avec l'objet du litige et le recourant doit se référer à des motifs qui entrent dans le pouvoir d'examen de l'autorité de recours ATA/201/2011 du 29 mars 2011 consid. 3b et les références citées).

c. Comme indiqué précédemment (consid. 4), la procédure en rappel et en soustraction d'impôt diligentée contre la recourante a été ouverte, puis conduite dans le respect des exigences légales, aussi bien au regard des normes régissant l'ICC que l'IFD. L'argumentation qu'elle expose sur le sujet doit en conséquence être rejetée. La recourante ne développant aucune autre argumentation conforme aux exigences posées par l'article 65 alinéa 2 LPA, les amendes qui lui ont été infligées seront sans autre confirmées.

8. a. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.
- b. Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA). Aucune indemnité ne lui sera allouée.

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 25 janvier 2011 par Madame P\_\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 17 mai 2010 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émoulement de CHF 2'000.- à la charge de Madame P\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants LTF, le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi

communique le présent arrêt à Me Giorgio Campa, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Dumartheray, juges, M. Hottelier, juge suppléant.



Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :